

## ¿Y va el IVA?

Carmen Adela López  
de La Roche

Hace algunas semanas, durante las Terceras Jornadas de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, tuvo lugar en Caracas una interesante conferencia de un profesor español quien, tras disertar en profundidad sobre el impuesto al valor agregado, respondió a numerosas preguntas que se le formularon.

Algunas de éstas fueron planteadas casi al final por uno de los participantes partiendo de los supuestos presentes en un país hipotético. Quien cerró el ciclo de preguntas utilizó la misma hipótesis, pero añadiendo algunos detalles que no habían sido hasta entonces mencionados: los depósitos bancarios privados en el exterior provenientes de ese país equivalían al doble del monto de la deuda externa del Estado, las divisas de éste se habían disminuido utilizando dolosamente el régimen de cambio preferencial y el régimen tributario vigente garantizaba privilegios para las minorías favorecidas. Antes del discreto repliegue del conferencista respecto a cuestiones tan concretas como las que se le planteaban, se hizo perceptible un murmullo de desaprobación con respecto a la pregunta y a las afirmaciones en ella implícitas por parte de un público sin duda constituido en su mayor parte por abogados empresariales.

Esa reacción, que por supuesto no constará en actas ni en los resultados científicos de las Jornadas y constituirá para quienes la recuerden apenas una anécdota es, sin embargo, mucho más que eso, un valioso testimonio que se presta a numerosas reflexiones de Sociología Fiscal. Como tal, sirve para recordar que el interés por los aspectos técnicos de un impuesto soslaya a menudo el examen de intereses de clase o las consideraciones político-sociales que pueden ser aún más importantes cuando se trata de establecer un nuevo tributo.

### EL CONTEXTO SOCIO-ECONOMICO DEL NUEVO IMPUESTO

El nuevo impuesto aparece como inevitable, dentro del paquete de medidas aplicadas en nuestro país, como "ajuste" para superar la crisis conforme a los intereses y recomendaciones de los acreedores y bajo la supervisión del Fondo Monetario Internacional. Acerca de las virtudes y defectos, ventajas y desventajas del impuesto al valor agregado (IVA) abundan los estudios de los expertos. Sin embargo, no basta con sumarse al análisis de los especialistas para adquirir un conocimiento que será sin duda una nueva fuente de actividad e ingreso profesional para abogados, contadores y economistas, si se renuncia al sentido que vincula el examen a otros aspectos socio-políticos no menos importantes. Reconociéndole de antemano un carácter técnicamente implecable, como hijo legítimo

que es de economistas de alto calibre, se puede discutir aún si esa figura tributaria se corresponde con el momento y el contexto social en los cuales se pretende aplicarlo o si es el único o el mejor impuesto actualmente posible.

Venezuela es uno de los pocos países latinoamericanos que carecen de imposición sobre las ventas. Eso no quiere decir, sin embargo, que los venezolanos no sepan lo que es pagarlo: los viajeros que efectuaban compras en el exterior en la época del tabaratismo eran contribuyentes en países extranjeros, aun cuando en algunos países se reintegrara el impuesto o se exceptuara de su pago en caso de exportación. Esos consumidores no sólo eran una clientela que ayudaba a absorber la producción interna de esos países sino que constituían una masa contribuyente que beneficiaba al Fisco respectivo con su actitud consumista. Los alegres dispendiosos pagaban afuera los impuestos que no se les cobraban

adentro.

Curiosamente, sin embargo, ni siquiera en la época de máxima afluencia de petrodólares y de mayor bonanza económica se creyó conveniente establecer ese tipo de impuestos en Venezuela. El excedente de liquidez existente se canalizó hacia el exterior sin que el Fisco venezolano tuviese participación acorde con las circunstancias. No sólo se llegó a mirar ese flujo de divisas sin recelo alguno sino que se le consideró como un drenaje anti-inflacionario que, además, representaba inversiones venezolanas en otros países (aun cuando por su origen privado, nada tuviese que ver más adelante con las posibilidades de pagar la cuantiosa deuda externa del Estado y los organismos paraestatales que simultáneamente se había contraído). Tímidas recomendaciones o sugerencias en tal sentido fueron totalmente ignoradas o consideradas innecesarias, pese a que las condiciones imperantes lo hacían tan obviamente procedente que otros países aprovechaban fiscalmente la capacidad contributiva que el Fisco venezolano desperdiciaba.

Es paradójico que ahora, en el momento presente y cuando las circunstancias son diametralmente diferentes, se considere conveniente y necesario el establecimiento de un impuesto a las ventas sobre la base del valor agregado. Los tecnicismos con los cuales se justifica esa circunstancia deberían ser desmitificados en términos accesibles a cualquier persona. Conviene recordar que la imposición indirecta, por sus velados y sutiles mecanismos, resulta en gran parte ignorada por el contribuyente promedio. Schmolders y Dubergé han recordado, respecto a los efectos de los impuestos "imperceptibles" (1), cómo Pitt se vanagloriaba de poder "quitar al mendigo el último harapo de su cuerpo... y al niño que muere de hambre el último pedazo de pan de su boca sin que ellos mismos se diesen cuenta".

La misma característica de imperceptibilidad podría extenderse hasta el componente clasista que se halla presente no sólo en la imposición indirecta sino también en la directa, en forma a veces inadvertida para quienes presumen de expertos, aun cuando no resulte extraña para quienes la aprovechan en beneficio de sus intereses. Ese carácter se hace más evidente en circunstancias como la actual: la inflación añade a la crisis fiscal del Estado un elemento de cuya consideración no se puede prescindir. Esa crisis implica una situación deficitaria en la cual el gasto público, par-

ticularmente el de carácter social, carece de ingresos con los cuales financiarlo debidamente; la aplicación de un paquete de medidas de ajuste (de las cuales forma parte la reforma tributaria), agrava la situación de las clases sociales de menores recursos.

### ALGUNAS CARACTERISTICAS DEL IVA

Dentro de los llamados impuestos indirectos en general y de la imposición a las ventas en particular, pueden distinguirse los impuestos a las ventas al mayor, al detal y al valor agregado. En estos últimos se elimina el llamado "efecto de cascada" que se presenta en los anteriores por la acumulación o superposición de impuestos causados en distintas etapas del proceso productivo. El impuesto así depurado toma como base los incrementos netos de valor originados en cada fase de la producción, se trate de bienes intermedios de carácter material o de servicios.

La base del impuesto, el valor agregado, presupone una considerable diversificación de la economía y un planteamiento macroeconómico vinculado al análisis del producto nacional. Ello tal vez contribuya a explicar que el IVA haya tenido su origen en países industrializados de variada estructura productiva, generadora de considerable valor agregado, y que se toman las tablas de insumo-producto como necesario punto de referencia para constatar la existencia de aquél.

Teniendo en cuenta la base del impuesto, que es el valor agregado como la renta la constituye en el impuesto respectivo, resulta claro que en un país subdesarrollado el valor agregado que se genera internamente es mínimo, pues se trata de economías de escasa diversificación productiva; desde el punto de vista tributario el efecto puede ser similar a lo que ha ocurrido, por ejemplo, el pretender establecer el impuesto sobre la renta en países con muy bajo nivel de renta o en economías de trueque. Ello también puede ser aplicable a los países industrializados por sustitución de importaciones (ISI), en los cuales no se ha producido una verdadera transformación de la estructura productiva sino una radicación de empresas que importaban insumos para manufacturar ciertos bienes, generalmente de consumo, destinados a un porcentaje reducido de la población. Esa característica es llevada a situaciones extremas en el caso de la maquila, en el cual las industrias en-

sambladoras podrían considerarse como portátiles y sin vinculación alguna con el resto de la economía nacional. La liberación de los impuestos que recaerán sobre los componentes que participan en la maquila es parte integral del esquema que la pone en práctica, la cual disminuye la importancia fiscal del IVA en esas condiciones, pese a las razones de ese tipo que se alegan para justificar su establecimiento.

Para el Derecho, por su parte, la presencia de ese impuesto exige también una interpretación macro-jurídica de las disposiciones existentes o de las que se pretenda establecer; se trataría entonces de describir los efectos de la tributación, no sólo respecto a la acción social concreta programada por la norma o nivel microjurídico, sino también de "establecer el sentido de toda la estructura normativa y describir la mecanismo capaz de examinar y comprobar su funcionamiento" (2). Este enfoque presupondría igualmente, en el plano espacial, la consideración de los distintos ámbitos de acción (nacional, estatal y municipal) de la tributación pudiendo conducir a conclusiones diferentes a las que se obtendrían del estudio aislado a la aplicación particular de una norma o conjunto de normas en forma separada del resto de la estructura jurídica. No puede olvidarse tampoco, aun cuando no se haga aquí referencia expresa a ese aspecto, que la imposición sobre las ventas es reclamada por las entidades estatales subordinadas como una fuente eventual de ingresos propios.

### EFFECTOS GENERALES Y CLASES MAS AFECTADAS

No se discuten en la práctica algunas consecuencias ya confirmadas de la aplicación de este impuesto: el alza de los precios, su carácter inflacionario, son la cara negativa de aspectos tan positivos como los que se refieren a sus ventajas de recaudación y a su elevado rendimiento.

En cuanto a la recaudación, es obvio que la infraestructura administrativa del impuesto, inexistente en materia de imposición sobre las ventas y con fallas sobradamente conocidas respecto al pago de impuestos en general, no va a producir ingresos fiscales cuantiosos de la noche a la mañana por el mismo hecho de establecerse uno nuevo, teniendo en cuenta las condiciones socio-económicas actuales. El elevado rendimiento, por su parte, no puede darse por descontado en un país en crisis como el nuestro. Se pue-

de discutir la productividad del IVA teniendo simplemente en cuenta un hecho ampliamente divulgado: la disminución del ingreso real para una mayoría de los venezolanos apareja un aumento desproporcionado del consumo de primera necesidad, llegando éste a representar para una mayoría de la población hasta un setenta por ciento (70%) del ingreso; como los consumos de subsistencia se excluye normalmente de la base del gravamen, la productividad fiscal del nuevo impuesto sería bastante discutible.

Las desventajas, por su parte, pueden acentuarse en circunstancias como las propias a los países afectados por la crisis del modelo de desarrollo y el endeudamiento externo. Esos efectos desfavorables se han tratado de mitigar mediante exenciones del impuesto respecto a cierto tipo de compra-ventas, sobre todo las de bienes de primera necesidad, cuyo carácter inelástico y regresivo ante la imposición, en perjuicio de las clases de menores ingresos, es un hecho históricamente comprobado. Pero también es innegable que, al otro extremo, el cosmopolitismo de las clases más altas, titulares de cuantiosos depósitos en bancos extranjeros, propicia el desplazamiento del consumo suntuario hacia el exterior por parte de quienes tienen mayor capacidad para efectuarlo, lo cual disminuye el número de contribuyentes potencialmente significativos dentro del país. La interrogante respecto a los efectos eventuales del impuesto sobre la clase media y al aumento del gravamen que recaerá sobre ella, ha sido respondida afirmativamente incluso a nivel ministerial (3). Una carga mayor incidirá en el nivel de vida ya considerablemente deteriorada de esa clase, disminuida además numéricamente a raíz de la crisis con incremento de las clases de menores y mayores recursos, y afectada por la desaparición de la movilidad social que anteriormente caracterizaba a la sociedad venezolana.

### EL NUEVO IMPUESTO Y LA DISTRIBUCION DEL INGRESO EN VENEZUELA

No es ningún secreto que la distribución del ingreso en Venezuela carece de características de equidad, como lo han puesto de manifiesto estudios diversos. Tampoco puede ignorarse que, consiguientemente, el terreno para hacer efectiva la aplicación de la norma constitucional que exige la *progresividad del sistema tributario* no es precisamente el más apropiado. Es un hecho puesto de

relieve en diversos informes técnicos, incluso de algunos tan insospechables de parcialización hacia los intereses laborales como el Fondo Monetario Internacional (4), que la tributación venezolana es más gravosa para el trabajo que para el capital, lo cual, traducido en términos de clases sociales, implica un tratamiento preferencial para las clases altas, propietarias del capital o vinculadas a éste directamente, con respecto a las clases propietarias del factor trabajo como único recurso generador de ingreso.

La referencia al sistema tributario y no a la norma respectiva lleva implícita la necesidad de una interpretación estructural y no aislada del nuevo impuesto. Si bien puede ocurrir que un impuesto aislado tenga carácter regresivo y el sistema tributario en general no sufra lesión alguna en cuanto a la progresividad, éste no es el caso venezolano, por la regresiva distribución del ingreso existente. Más bien, mediante la aplicación de un nuevo impuesto como el previsto, puede ocurrir que se agraven las condiciones ya existentes y que el sistema tributario no alcance jamás el deseable objetivo de la progresividad.

No obstante, cabría preguntarse cuán grave se consideraría una lesión a los principios tributarios establecidos constitucionalmente: en un país que se endeudó en gran medida con violación de la Ley Fundamental y no sólo de las

leyes especiales y en donde grupos y sectores económicos interesados se refieren a la Constitución Nacional como si se tratase de un texto cuya modificación es necesaria por conformarse a exigencias socialistas o intervencionista obsoletas, un alegato de inconstitucionalidad tal vez no sería siquiera tomado en cuenta.

### LA INFLACION COMO IMPUESTO

Aun cuando la inflación no se establece mediante el mecanismo legislativo aplicable a los impuestos, muchos autores la equiparan a éstos. Existe además otra diferencia en cuanto a los efectos de clase, más provechosos para un sector beneficiario de ella que para una mayoría a quien perjudica. De hecho, se ha hecho hincapié en la inflación como "un impuesto sobre la renta que se aplica a los pobres", afirmación que, como señala entre nosotros Héctor Malavé Mata (5), "tiene su fundamento en que la inflación constituye, en sí misma, un impuesto que reduce la propensión al consumo de la clase asalariada y aumenta la propensión al ahorro de la clase propietaria mediante la traslación de la carga tributaria desde los beneficios del capital hacia los ingresos del trabajo. Hace ostensible, por tanto, la fuerte gravitación de la hacienda pública venezolana sobre las masas de bajos ingresos, lo

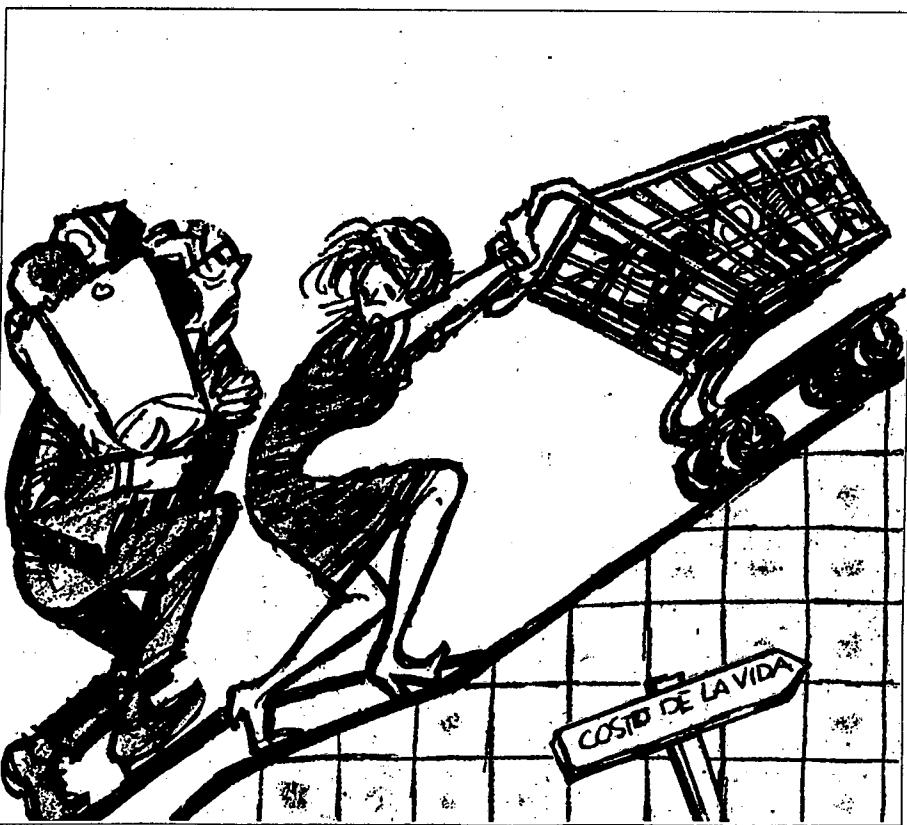
que al mismo tiempo revela la incapacidad del sistema en la redistribución de la renta nacional".

Esta caracterización de la inflación como carga, a la cual no son ajenos algunos tratadistas de países-centro como James Buchanan, o de países semiperiféricos como Amotz Morag en Israel, no parece ser tomada en cuenta suficientemente cuando se expresa, como lo ha hecho Arturo Uslar Pietri entre nosotros (6), que el aumento en la exención para el pago del impuesto sobre la renta hasta la cantidad de Doscientos Diez Mil Bolívares disminuye el número de contribuyentes y, consiguientemente la vinculación de éstos a los deberes y derechos que como tales les corresponden. De hecho, aparte de las condiciones estructurales que propician una distribución inequitativa del ingreso, desfavorables al establecimiento del impuesto en forma progresiva, ocurre que tal situación se agrava por obra de la inflación. Surgen todavía otras consideraciones, al relacionar el nuevo impuesto con los existentes.

### RAZONES PARA ESTABLECER EL IVA

A juicio de Alan Tait, autor de una obra publicada por el Fondo Monetario Internacional muy conocida como texto guía por los funcionarios que acuden a esa institución para entrenarse en la administración del IVA (7), cuatro razones generales se dan para establecerlo: 1) Un impuesto a las ventas no satisfactorio; 2) la eliminación de impuestos aduaneros consiguiente al establecimiento de uniones aduaneras; 3) buscar la reducción en otros impuestos y 4) un desarrollo del sistema tributario que no guarde relación con el desarrollo de la economía. Aun cuando a primera vista pareciera no darse ninguna de ellas, observando con cuidado y en forma conjunta el proyecto de impuesto a las ventas y el de reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, parece darse la razón mencionada en tercer lugar, igual a como ha ocurrido en varios países cuando han reducido el impuesto societario que recae sobre las empresas.

Las modificaciones representan, en general, ventajas para las empresas en el impuesto a cargo de las personas jurídicas, aun cuando el carácter "concertado" de las medidas respectivas, reconocido entre nosotros por dirigentes de Fedecámaras, extienda también algunas al sector laboral o asalariado. Cabe fundamentalmente preguntarse si con el



nuevo impuesto se busca simplemente compensar, por medio de los contribuyentes de clase media y baja, las reducciones otorgadas en materia de Impuesto sobre la Renta a las clases propietarias del capital.

Por otra parte, la proyectada reforma de 1989 es indisoluble de la de 1986 y de los cambios que ella introdujo, así como de las exigencias respecto al futuro que plantean los cambios propuestos. En esa reforma se introdujeron algunos cambios significativos en materia de impuesto sobre la renta, intentando remediar situaciones de elusión tributaria, es decir, de la llamada evasión lícita por algunas legales productivas para el contribuyente a quienes favorecían. Dos de los correctivos más importantes fueron la ampliación extraterritorial del principio de la fuente o de la territorialidad hasta los ingresos de origen extranjero (Artículo 1º, último aparte de la LIR) y la consolidación fiscal de rentas procedentes de empresas diferentes pero vinculadas entre sí por intereses económicos afines (Artículo 75, ejusdem).

Con el primero se abría la puerta para establecer un gravamen sobre los enriquecimientos procedentes de capitales invertidos en el extranjero, aun cuando se reconocieran las dificultades al momento existentes para lograrlo efectivamente, la necesidad de explorar nuevas áreas de convenios y cooperación internacional destinadas a hacerla efectiva; hoy se argumenta, para eliminarla, que la extraterritorialidad es más propia de los países exportadores de capitales, olvidando la paradójica situación de un país que invita a la inversión extranjera cuando sus nacionales han exportado cuantiosos capitales a países desarrollados.

Con el segundo correctivo se evitaba el pago de impuestos menores fraccionando grandes empresas pertenecientes a grupos comandados por intereses comunes, para eludir, mediante la multiplicación de personas jurídicas, los tramos más altos del impuesto societario progresivo. El hecho de que se hubieran presentado dificultades y de que la aplicación del principio fuera aprovechada ventajosamente por los grupos económicos para compensar ganancias de algunas empresas con pérdidas en otras, no parece justificar suficientemente la rápida eliminación de una norma que, en el menor de los casos, era un mecanismo significativo de control utilizable para mejorar la eficiencia futura del sistema tributario. Si bien la adopción de un impuesto proporcional y no progresivo a las

sociedades o personas jurídicas podría hacer técnicamente innecesaria la medida, sincerando una situación en la cual las empresas nunca llegaba a los niveles más altos de la tarifa progresiva respectiva creando nuevas pequeñas empresas, no hay que olvidar, en el caso del proyecto de reforma tributaria de 1966, que la consolidación y la declaración patrimonial fueron fuertemente adversadas por los grupos a quienes afectaba, porque eran indicadores del verdadero poder económico, y también eventualmente de una determinada capacidad contributiva, existente tras la figura de la persona jurídica.

En el marco legal de la reforma al impuesto societario que se busca actualmente queda aún por determinar si algunas grandes empresas, que teóricamente podrían haber pagado tarifas más elevadas, pagan menos que antes, y si las más pequeñas en cambio pagan ahora más que antes. Si éste fuera el caso, el desplazamiento de la carga impositiva se habría desplazado hacia aquellos que, por su más débil posición económica reciben más el impacto de los sacrificios sociales.

### ETICA FISCAL, SOBERANIA Y NUEVOS IMPUESTO

La ley del más fuerte, sutilmente aplicada, suele ser argumento final en la justificación de las normas tributarias. Eso no suele ser perceptible cuando se convoca generalizadamente al sacrificio y se olvida que la responsabilidad no alcanza a todos por igual en una sociedad estructurada sobre la base de la desigualdad y la hegemonía de las clases dominantes.

Desde un punto de vista ético-fiscal (que no es sino una parte de la más general moral social), y atendiendo a la verdadera capacidad impositiva de los eventuales contribuyentes, teniendo en cuenta además la realidad del endeudamiento externo y la fuga de capitales nacionales al exterior de donde difícilmente regresarán alguna vez, cabe pensar que los destinatarios de nuevos impuestos deberían ser los propietarios de aquellos, no los que sufren las consecuencias de la desinversión nacional en esa forma propiciada.

Por supuesto, no es fácil hablar de formas de imposición que recaigan efectivamente sobre recursos bajo la jurisdicción de países diferentes, algunos de ellos refugios fiscales. Pero tampoco parece justo renunciar al derecho de si quiera intentarlo, como ocurre al elimi-

nar el gravamen a las rentas de fuente extraterritorial en el proyecto actual. La idea de un préstamo forzoso o de una contribución extraordinaria, asomada por los propios acreedores extranjeros y jamás mencionada entre nosotros, podría ser otra posibilidad realizable. La realidad es que, conforme a las exigencias de los acreedores e inversionistas que ejecutan la hipoteca del endeudado Estado venezolano, lo que se hace es liberalizar aún más la operatividad de los capitales privados reduciendo las exigencias impositivas que recaerán sobre ellos. El costo ético-social no se ha cuantificado todavía. El componente tributario, aun cuando no constituya por sí solo un factor exclusivo, se encuentra presente de las grandes revoluciones (8) y no deja de hacerse presente en la historia. Como tal no puede ser ignorado cuando las masas reaccionan en la única forma a su alcance para responder al oprobio.

- (1) Schmolders, Gunter y Dubergé, Jean. Problemas de Psicología Financiera. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1965. p. 85.
- (2) Delgado Ocando, José Manuel. Textos para un análisis semiótico de la ilicitud. Maracaibo. Universidad del Zulia. p. 37.
- (3) En declaraciones de fecha 29 de septiembre de 1989 (publicadas en el diario Panorama el día siguiente), la Ministra de Hacienda Eglé Iturbe de Blanco admitió que, "ahora sí, la todavía clase media sí será fuertemente castigada por los nuevos impuestos que entrarán en vigencia desde enero del año próximo, una vez que el Congreso Nacional apruebe los dos proyectos de leyes sobre las cargas impositivas, incluyendo el impuesto a las Ventas (IVA)".
- (4) Un estudio concluido por expertos del Fondo Monetario Internacional para la Comisión de Estudio y Reforma Fiscal (Tributación de los ingresos no petroleros en Venezuela. Carlos Aguirre, Peter Héctor, John Lipsky y Charles Mc Lure. FMI. 1982, p. 23, ha considerado que la tributación venezolana concede toda clase de ventajas y excepciones a los sujetos que realizan la acumulación de capital frente al factor trabajo.
- (5) Malavé Mata, Héctor. Dialéctica de la Inflación. Caracas. Universidad. Central de Venezuela. Ediciones de la Biblioteca. 1976. p. 218.
- (6) El Estado Ajeno. El Nacional, 19 de noviembre de 1989.
- (7) Tait, Alan. Value Added Tax. International Practice and Problemas. Washington. International Monetary Fund. 1988. p. 9.
- (8) Al respecto, Fritz Karl Mann: The Fiscal Component of Revolution: An Essay in Fiscal Sociology. The review of Politics. Notre Dame, Indian. Vol. 9, July 1947, Nº 3, p. 342.